

Neue Entwicklungen bei der verdeckten Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht*)

Steuerberater Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, München

Kann eine verdeckte Gewinnausschüttung beim begünstigten Gesellschafter wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr erfaßt werden, müssen Wege gesucht werden, um untragbare Ergebnisse zu vermeiden. Die größten Chancen, eine vom Betriebsprüfer angenommene verdeckte Gewinnausschüttung zu widerlegen, liegen auf der Sachverhaltsebene, weil die Finanzverwaltung die Beweislast trägt. Aufgabe des Beraters ist es, die auf einen stark objektivierten Fremdvergleich gestützte Annahme des Prüfers durch den Nachweis der Einzigartigkeit und Unvergleichlichkeit des konkreten Einzelfalles zu entkräften.

Die zahlreiche Teilnahme von Vertretern aus Industrie und Beratung an dem vom Institut für Wirtschaft und Steuern am 4. und 5. Juni in Hamburg abgehaltenen Seminar zur Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) zeigte, daß dieses Thema in der Praxis nach wie vor von besonderer Bedeutung ist. Obwohl die vGA durch die Körperschaftsteuerreform sowie die anschließende Nachbesserung des Gesetzes bezüglich der Erfassung der vGA in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals ihren Schrecken weitgehend verloren hat, ist die vGA nicht völlig befreit von nachteiligen Folgen für die Beteiligten. Für diese äußerst anspruchsvolle Thematik hatte der Veranstalter mit Richter am Finanzgericht Dr. Pezzer, Prof. Dr. Weindl von der Fachhochschule Landshut, Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. Wassermeyer sowie RA Dr. Streck vier hervorragend qualifizierte Referenten gewonnen.

I. Mehrverbrauch von verwendbarem Eigenkapital

Für den Bereich der Gewerbeertragsteuer wird sicherlich niemand die Notwendigkeit einer Überprüfung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bestreiten. Nicht befriedigen kann dagegen nach einhelliger Meinung aller Referenten die Behandlung der vGA im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren. Problematisch ist die Tatsache, daß eine vGA stets mehr verwendbares Eigenkapital verbraucht als durch ihre Aufdeckung geschaffen werden kann. Sofern kein verwendbares Eigenkapital vorhanden ist, entsteht sogar negatives verwendbares Eigenkapital (§ 35 KStG). Im Ergebnis führt die gegenwärtige Behandlung der vGA im Anrechnungsverfahren zu einem zusätzlichen Vorteil in Höhe von 1/6 der vGA für den von der vGA begünstigten Gesellschafter. Ob hierin eine ungerechtfertigte Bereicherung liegt, die den begünstigten Gesellschafter zum Ausgleich der Benachteiligung der Mitgesellschafter verpflichtet, ist zivilrechtlich umstritten.

Abgesehen von der Benachteiligung der Mitgesellschafter kann es dann zu untragbaren Ergebnissen kommen, wenn die vGA beim begünstigten Gesellschafter wegen des Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr erfaßt werden kann. Die Rechtsfolgen sind unklar. Ein Seminarteilnehmer konnte von einem Fall berichten, in dem die Finanzverwaltung die Anrechnung der Körperschaftsteuer verweigerte. Dagegen vertrat RA Dr. Streck die Ansicht, die Nichterfaßbarkeit des Anrechnungsguthabens als Einnahme hindere nicht die Anrechenbarkeit der Körperschaftsteuer, da diese nicht vom Eintritt der Festsetzungs-, sondern von der Zahlungsverjährung abhängig sei. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung wäre also sogar vorteilhaft für den Gesellschafter.

Vor diesem Hintergrund erschien der Vorschlag von Dr. Pezzer¹⁾ der seinen Niederschlag bereits in einem Beschluß des Finanzgerichts Düsseldorf²⁾ gefunden hatte, als mögliche Lösung des Problems. Danach sollte auf die Durchführung des Anrechnungsverfahrens bei Aufdeckung einer vGA immer dann verzichtet werden können, wenn diese bereits beim Gesellschafter der Besteuerung unterlegen hat (z. B. überhöhte Gehälter, Mieten, Zinsen). Der Befehl des Gesetzes, die Ausschüttungsbelastung unabhängig davon herzustellen, ob die Besteuerung beim Anteilseigner sichergestellt ist oder nicht, müsse teleologisch reduziert werden. Der BFH hat die Ansicht Pezzers und des Finanzgerichts Düsseldorf inzwischen verworfen. In der Diskussion kam man zu dem Ergebnis, daß die Benachteiligung einzelner Gesellschafter durch sog. Satzungsklauseln zwar beseitigt werden könne. Die darüber hinausgehenden Nachteile lassen sich jedoch nur durch eine Änderung des Körperschaftsteuergesetzes ausschalten. Eine solche Änderung ist dringend erforderlich.

II. Verdeckte Nutzungs- und Leistungseinlagen

Der Vorlagebeschluß des I. Senats vom 20. 8. 1986³⁾ war eines der Themen, mit denen sich Prof. Dr. Weindl⁴⁾ in seinem Referat auseinandersetzte. Die Seminarteilnehmer äußerten sich überwiegend negativ zu dem Beschluß. Die Vertreter von Konzernsteuerabteilungen beklagten, daß ihnen durch die Anerkennung von Nutzungseinlagen ein Instrument zur Verlagerung von Verlusten einer Tochtergesellschaft in den Bereich der Muttergesellschaft (z. B. durch Gewährung zinsloser Darlehen) genommen würde. RA Streck meinte, bei der Betriebsaufspaltung käme es in Zukunft nicht mehr nur darauf an, überhöhte Pachtzahlungen zu vermeiden, um die Annahme einer vGA auszuschließen. Auch ein zu niedriger Pachtzins sei auszuschließen, um verdeckte Einlagen zu vermeiden. Es gäbe folglich in Zukunft nur noch genau einen Pachtzins, der keine Gewinnkorrekturen auslösen würde. Diesen zu ermitteln, sei jedoch praktisch unmöglich. Einige Seminarteilnehmer befürchteten, daß die Anerkennung von Nutzungseinlagen zur Besteuerung fiktiver Einkünfte beim Gesellschafter führen werde. Im übrigen werde man die Anerkennung nicht auf Nutzungseinlagen beschränken können, sondern auch Leistungseinlagen anerkennen müssen. Dann müsse der Gesellschaftergeschäftsführer, der aus Liquiditätsmangel unentgeltlich für seine Gesellschaft tätig wird, ein fiktives Gehalt versteuern, während bei der Gesellschaft die Verluste aus der Leistungseinlage auflaufen.

Gegen diese Befürchtungen der Praxis wandte der Verfasser⁵⁾ ein, daß sich derartig nachteilige Folgen nur bei einer Bewertung der Nutzungseinlage mit dem Marktpreis

*) Ein weiteres Seminar des Instituts „Wirtschaft und Steuern“, Frankenstraße 35 IV, 2000 Hamburg 1, zu diesem Thema findet am 7. 4. 1988 in Frankfurt/Eschborn statt. Nähere Inform. erteilt das Institut (Tel.: 0 40/23 04 91).

- 1) Pezzer, J.-J., Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986
- 2) Beschluß v. 18. 6. 1986, EFG 1986 S. 578
- 3) BStBl. 1987 II, S. 65
- 4) Weindl, Josef, Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung im neuen Körperschaftsteuergesetz, Diss. jur., Regensburg 1981
- 5) Vgl. dazu ausführlich Verf., Zur Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen, StuW 1987, S. 11 ff.

ergeben würden. Würde man dagegen auf die für entnommene Nutzungen entwickelte Teilwertdefinition des BFH zurückgreifen, wären negative Auswirkungen ausgeschlossen. Prof. Dr. Wassermeyer stellte klar, daß der I. Senat sich in seinem Vorlagebeschluß zur Frage der Bewertung nicht äußern wollen. Dem Senat sei es nur darum gegangen zu klären, ob auch Nutzungen dem Grunde nach einlagefähig sind oder ob nur Nutzungsrechte Gegenstand einer verdeckten Einlage sein können.

Man habe sich dafür entschieden, daß nur die Nutzungseinlage pro rata temporis mit dem Wortlaut und der Systematik der Einlagevorschriften vereinbar ist.

III. Rechtsgrundlagen der vGA

Prof. Dr. Wassermeyer machte in seinem Referat deutlich, daß die dogmatischen Grundlagen der vGA noch weitgehend im Dunkeln liegen, obwohl jeder glaubt, mit diesem Instrument bestens vertraut zu sein. Es ist wichtig zu erkennen, daß die vGA Rechtsfolgen auf drei verschiedenen Ebenen auslöst, nämlich

- bei der Einkommensermittlung
- im Anrechnungsverfahren
- beim Gesellschafter.

Bei der Einkommensermittlung ist entscheidend, daß das Einkommen durch die vGA gemindert wurde. Dagegen muß für das Herstellen der Ausschüttungsbelastung ein Vermögensabfluß bei der Gesellschaft feststellbar sein.

Beim Gesellschafter kommt es entweder auf die Entstehung des Anspruchs auf die vGA (bei bilanzieller Gewinnermittlung) oder deren Zufluß an. Auf jeder der drei Ebenen sind also unterschiedliche Tatbestandsmerkmale relevant. Häufig sind zwar alle Tatbestandsmerkmale gleichzeitig erfüllt. Das ist jedoch nicht zwingend (anders z. B. bei überhöhter Pensionsrückstellung).

Rechtsgrundlagen für die Erfassung der vGA im Anrechnungsverfahren sind die §§ 27 ff. KStG. Bei der Einkommensermittlung folgt die Notwendigkeit der Korrektur unangemessen hoher Entgelte bereits aus § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 4 EStG und § 4 Abs. 1 EStG (Barentnahmen). § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hat insoweit nur klarstellende Bedeutung. Dagegen läßt sich die Gewinnkorrektur in den Fällen, in denen die Gesellschaft auf ein (angemessenes) Entgelt bei Leistungen an den Gesellschafter verzichtet, nicht aus § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. §§ 4 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ableiten, weil nach diesen Vorschriften nicht der Fremdvergleichspreis, sondern der Teilwert der Maßstab der Bewertung wäre. Teilwert und Fremdvergleichspreis können jedoch auseinanderfallen. So entspricht der Teilwert von Waren dem Einkaufspreis, während die vGA nach ständiger Rechtsprechung mit dem Absatzmarktpreis zu bewerten ist. Gravierende Unterschiede ergeben sich auch bei der Bewertung entnommener Nutzungen und Leistungen (Selbstkosten einerseits, erzielbare Vergütung andererseits). In diesen Fällen soll § 8 Abs. 3 KStG nicht nur klarstellende, sondern konstitutive Bedeutung haben:⁶⁾

„... Ein Vermögensabgang läßt sich aber im Falle nicht erzielter Einnahmen nur fingieren. Dies führt zu der schon eingangs geäußerten Auffassung, daß — soweit § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977 als eine konstitutive Norm anzusehen ist — der Vorschrift eine Fiktion zugrunde liegt, die auch auf den in §§ 27 ff. KStG 1977 geforderten tatsächlichen Vermögensabfluß wirkt. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977 ist mit anderen Worten konstitutive Rechtsgrundlage für die Behandlung nicht erzielter Einnahmen als vGA. Da den nicht erzielten Einnahmen keine Vermögensmehrungen zugrunde liegen, sie jedoch gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977 gleichzeitig eine Gewinnkorrektur auslösen, ist das vom Gestzgeber unvollkommen ausformulierte — weil

sich nur auf Ausschüttungen beziehende — System zu Ende zu denken. Die nicht erzielten Einnahmen sind wie tatsächlich erzielte Einnahmen einerseits und wie eine Ausschüttung andererseits zu behandeln. Hier wird eine beschränkte Fortführung der Fiktionstheorie befürwortet.“

Ob die Fiktionstheorie eine tragfähige Grundlage für die Besteuerung des Verzichts auf ein marktübliches Entgelt darstellt, wird der Große Senat des BFH entscheiden müssen.

IV. Anforderungen an den Nachweis einer vGA

Eine Vielzahl praktischer Beratungshinweise gab RA Dr. Streck⁷⁾ in seinem Referat. Seiner Meinung nach liegen die größten Chancen, eine angebliche vGA zu widerlegen, auf der Sachverhaltsebene, da die Finanzverwaltung die Beweislast trägt. Die Betriebsprüfer neigen dazu, eine vGA aufgrund eines stark objektivierten Fremdvergleichs anzunehmen. Aufgabe des Beraters ist es, diese Vermutung durch den Nachweis der Einzigartigkeit und Unvergleichlichkeit des konkreten Einzelfalles zu widerlegen. Fast immer lassen sich genügend Besonderheiten herausstellen, die dem Betriebsprüfer das Festhalten an seiner Ausgangsvermutung schwer machen. So läßt sich mit einer statistischen Auswertung über Managergehälter die Unangemessenheit eines Geschäftsführergehaltes nicht beweisen. Auf das Angebot des Betriebsprüfers zum Abschluß einer bindenden Verständigung sollte man verzichten. Auch sollte man sich auf keinen Fall mit einer Sprungklage einverstanden erklären. Häufig wird die Unzulänglichkeit der tatsächlichen Feststellungen des Betriebsprüfers bereits im Rechtsbehelfsverfahren erkannt. Das Finanzamt ist an seine Pflicht zur Offenlegung seiner Erkenntnisgrundlagen zu erinnern (§ 364 AO).

Bei Rechtsbeziehungen mit beherrschenden Gesellschaftern nimmt die Betriebsprüfung häufig bereits dann eine vGA an, wenn keine schriftlichen Vereinbarungen existieren.

Die Schriftform ist jedoch keineswegs unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung solcher Leistungsbeziehungen, wenngleich der Berater seine Mandaten zur schriftlichen Abfassung sämtlicher Vereinbarungen anhalten sollte. Vielmehr läßt sich der Nachweis des Bestehens vertraglicher Vereinbarungen auch durch Zeugen führen. Die Finanzverwaltung muß die ihr benannten Zeugen anhören, auch wenn sich diese im Ausland aufhalten.

Zu übertriebenen Anforderungen neigen die Betriebsprüfer auch bezüglich der tatsächlichen Durchführung von Verträgen mit beherrschenden Gesellschaftern. Insbesondere Abweichungen von den vereinbarten Zahlungsmodalitäten sollten hier nicht zur Annahme einer vGA führen.

Es sollte stets geprüft werden, ob ein bloßer Buchungsfehler vorliegt, der berichtigungsfähig ist (z. B. Zinsforderung für ein Darlehen an den beherrschenden Gesellschafter wurde vergessen einzubuchen).

Sollte es zur gerichtlichen Auseinandersetzung wegen der Annahme einer vGA kommen, sollte sowohl der Körperschaftsteuerbescheid als auch der Bescheid nach § 47 KStG angefochten werden, da nach wie vor unklar ist, in welchem Verfahren die Streitfrage zu entscheiden ist.

6) Wassermeyer, F., Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987 S. 1113 (1119)

7) Felix/Streck, Kommentar zum KStG, 2. Aufl. München 1984